

国際監査史論の構想

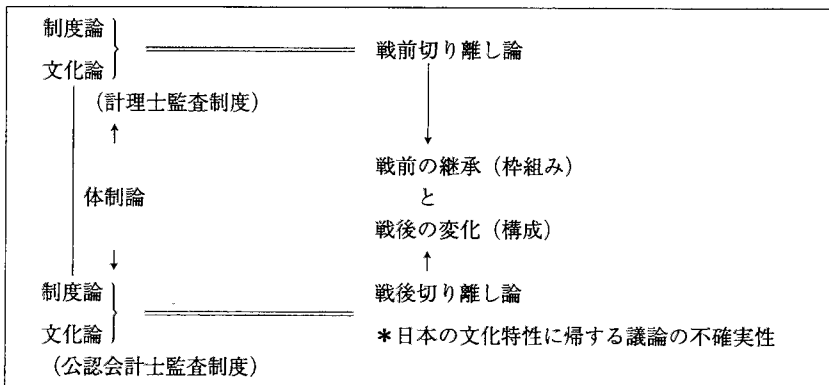
塩 原 一 郎

I. はしがき

筆者は、本誌第385号に「職業専門家による法定外部監査の1930年体制」を発表し、引き続き、日本会計研究学会第59回大会において「1930年体制と日本監査の継続と変化——国際監査史の視点からの考察——」と題して国際監査史の一端を報告した。そこで言及した1930年体制論の特色は図表(1)のように総括することができる。

この図表において強調されているのは、内外の国際会計論（国際監査論を含

図表(1) 1930年体制の継承と変化



めて)の領域での、制度面あるいは文化面からの立論において、戦前(第2次大戦)の会計と監査、なかんずく職業専門家による法定外部監査(以下単に外部監査と略称する)を、戦後のそれとまったくといってよいほどに切り離して論じている一般的傾向への反論である。むしろ世界の現行の制度は、特に外部監査に関して、(戦間期と称される)1930年代の監査体制の継承であるとの認識を、この図表は反映している。前掲塩原論文において論じたように、「歴史学の領域では、1930年代の10年間は、その前後数年間を含めて戦間期(Inter-war Period)と呼んで、世界の人々が束の間の平和を享受し、人類の様々な価値ある試みの多くが、第2次世界大戦の終了まで持ち越された二つの大戦に挟まれた期間として特徴付けられている…外部監査は第2次世界大戦の終了後、合衆国の強い圧力のもとに日本に導入されたものであるといわれている。これを表面的に捉えたと、日本の外部監査が、この時点から新たな出発をしたように見える。しかし、少なくとも上記の四つの国々、すなわち英国、合衆国、ドイツおよびフランスでは、現在行なわれている外部監査は1930年代にそのモデルが形作られ、その最終的な問題解決を第2次大戦の終了時まで繰り延べたと考えるならば、日本の外部監査をもって、第2次大戦後に出発した新しい制度と解するよりも、既に存続してきた世界の外部監査の1930年体制への新規参加と解する方が、日本の外部監査を取り巻く諸事象についての説明と予測に一層有用な手段を提供するものと考えられる」(塩原、2000, p.38)に違いないのである。

本稿においても、1930年体制論を、図式的、非描写的制度論⁽¹⁾と不確定・非現実的文化論⁽²⁾との中間に位置する、現状説明力の強い議論要式として示すこととしたい。

Ⅱ. 理論形成における国際的視点と歴史的視点の必要

先に筆者は、「適正性の一般的概念と個別的概念」(塩原、1995)と題する論

考において、Smieliauskas=Smith (1990) による適正性概念の一般化と G A A P の個別性すなわち文化依存性の認識の明確化を指摘したうえで、それを実践に適用するための具体的な手段について論じた。

その折、適正性の一般的概念を直ちに特定国の文化に直結させることは、たとえ理論的に一般概念の構築に成功したとしても、この概念の適用段階において各種個別的なレベルの適正性を比較するための尺度を提供しえず、したがって、結果的には従来の適正性=G A A P 準拠性の構図による場合と事態はなんら変わらないことになることを指摘した。このような条件としては、国際会計基準への準拠性による適正性の一般的概念の適用が考えられること、しかし特定国の、たとえば合衆国の G A A P の国際的 G A A P 化のような手法が採られる場合には、国際会計基準についても文化依存性の要因を排除することはできず、適正性の一般概念を適用することは不可能であろうと論じたところである。そこでは、いわば、一般的適正性のサロゲートとしての国際会計基準を問題とし、国際基準を理念型のサロゲートとして位置付けると共に、国際的研究を適正性の個別概念探求、なかんずく Smieliauskas=Smith (1990) の問題提起に応ずることを目的とした、要証命題と証拠の関係を説明する社会的・文化的条件を解明する領域としての国際的視点からの研究の意義を強調したところである。

Ⅲ. 国際的研究における歴史的・分析モデルの有用性

(1) 国際的研究における分類の技法の多用

国際会計（監査）論における研究の手法では、分類の手段によって、特定国の外部監査の特徴を捉えようとするのが一般である。先行研究においては、たとえば、Mueller=Gernon=Meek (1997) ならびに、Clare Roberts et al. (1998) などによって総括されているように、各種の分類方法が提示されている。限定的ながら、いくつかのものについてみれば下記のごとくである。

古典的なものとしては、監査論の領域でも Stamp=Moonitz (1978) のヴァイタル論、同じランカスター大学 (英国) からの成果において示された Mason (1978) のヴァイタル論、Mueller et al. (1997) の「持てる国」と「持たざる国」論、Choi=MueUler (1992) を始めとする制度による分類等を挙げることができよう。さらに、S. Gray (1988) による文化論的整理もそのひとつである。しかし、これまでの分類法による場合、今ひとつ納得しかねる点がある。たとえば制度の違いによる分類においては、成文法、慣習法のグループに分けられ、日本は独仏の仲間入りをすることになる。

またヴァイタルとノン・ヴァイタルを考えると、Stamp 流と Mason 流では違う分類が出てくる。すなわち、前者では日本はノン・ヴァイタル、後者ではヴァイタルとされている。文化論的特性把握では、日本のそれとして指摘されたものに日本人として納得するものは多くはない。そこで、日本をみるための手続を考えてみたい。

(3) 年表の作成

分類論の中でたとえば、Mueller=Gernon=Meek は、国際会計について、British-American モデルと Continental モデルを示し、前者について、(オランダを含めての) 英国と合衆国を、後者について、フランスとドイツ (を含むヨーロッパの国々) と日本を論じていることは周知のとおりである (1997, pp.13-14)。

他方、各国の外部監査に目を転じるとき、その制度の骨格を形成した英国の仕組みが、G. O. May (1943) の筆法によるところのアメリカ化⁽³⁾をもたらしたのは、いうまでもなく、1929年のニューヨーク株式市場の破綻に始まる大恐慌である。そこでこの前後における先に引合いに出した国々での監査関連事象を年表にしてみると資料(1)が得られる。

資料(1) Historical Chart : Japan, USA, UK, Germany and France during 1930s,
including some years before that decade

Countries Years	Japan	US	UK	Germany	France	General matters
1929	<p>※ Revision of Trust companies Act (Addition of verification service into its business Office)</p> <p>Offering of "Bill on the Amend to Registered Public Accountants Law" to the 56th Imperial Diet as the legislation by members of the Diet</p>	<p>※ Publication of Verification of Financial Statements</p> <p>※ Agitation for compulsory audit requirements</p> <p>eg Argument by G. O. May for the application of the powers and duties prescribed for auditors under the English companies acts</p>	<p>※ Companies Acts the requirement of publication of audited balance sheets</p>	<p>※ Collapse of Frankfurter Allgemeine Versicherungsgesellschaft = With many business failures in the 1920s culminating in 1929, the demands for the introduction of statutory audits of Aktiengesellschaften grew</p> <p>※ Numbers of VDB = 882</p>		<p>(US) Great Depression began with a catastrophic collapse of stock market prices on the New York Stock Exchange (F) Start of Economic crisis (UK, G, J) Great Depression turned into a world wide economic slump</p>
1930	<p>※ Offering of "Bill on the Revision of Law of Professional Accountants (KENSHI)" to the 58th and 59th Imperial Diet as the legislation by members of the Diet</p>	<p>※ Discussions and correspondence between the Exchange and the American Institute</p>		<p>※ Formation of "Institut für das Revision und Treuhandwesen"</p>		
1931		<p>※ Ultramares Corporation v. Touche, Niven & Company</p> <p>※ Elimination of the word certainty from the audit report</p>		<p>※ Collapse of Nordwolle and Dracht Bank</p> <p>※ Creation of the Wirtschaftsprüfer profession</p> <p>※ A decree of the Reichspräsident (Presidential emergency decree) — introduced the statutory audit requirement</p> <p>※ Institut der Wirtschaftsprüfer (IaW) was founded (Requirement of strict historical cost accounting and prudence in the treatment of provisions = considerable scope for the creation of secret reserves)</p> <p>※ A decree of the Reichspräsident —</p>		<p>(F) Serious impact of Great Depression</p>

				introduced the statutory audit requirement.* ※ Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW) was founded audit profession was officially recognized		
1932	※ Offering of "Bill on the Revision of Law of Professional Accountants (KEIRISHI)" to the 62nd Imperial Diet as the legislation by members of the Diet	※ Kreuger Case		※ the Wirtschaftsprüfer organized themselves into a professional institute, which is the precursor of today's Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW), representing the interests of the profession in its capacity as a professional body ※ First issue of professional journal "Der Wirtschaftsprüfer" (Marcus) Change the name of Institut für das Revision und Treuhandwesen to "Institut der Wirtschaftsprüfer"		
1933	※ Offering of "Bill on the Revision of Law of Professional Accountants (KEIRISHI)" to the 64th Imperial Diet as the legislation by members of the Diet	※ Securities Act ※ Rewriting of auditor's report (division into two sections)				(G) End of the Weimar Republic. National Socialists seized power
1934	※ Offering of "Bill on the Revision of Law of Professional Accountants (KEIRISHI)" to the 65th Imperial Diet as the legislation by members of the Diet	※ Securities and Exchange Act			※ People's recognition of necessity of substantial reforms of audit involved by the Slavisky affair	(F) French New Deal Policy adopted by the Government composed of people from the "Left" wing of the spectrum by President F. Roosevelt Policy of relaxation set around that of nationalization of private enterprises = Increased intervention by the state into the controle of enterprises conduct

1935	※ Offering of "Bill on the Revision of Law of Professional Accountants (KEIRISHI)" to the 67th Imperial Diet as the legislation by members of the Diet				※ The 1935 Decree Act (modified 1887 Act = changed the role of auditors significantly = power of auditors strengthened)	
1936	※ Offering of "Bill on the Revision of Law of Professional Accountants (KEIRISHI)" to the 69th Imperial Diet as the legislation by members of the Diet				※ The 1936 Decree Act enshrined rules of professional conduct. ※ requirement of appointing commissaires from a list established by the Appeal Court = commissaires agréés (registered auditors = candidates) be admitted to the list were supposed to be tested, however low level with a technical examination)	
1937	※ Offering of "Bill on the Revision of Law of Professional Accountants (KEIRISHI)" to the 70th Imperial Diet as the legislation by members of the Diet			※ Issuance of New Aktiengesetz (Law for Public Companies) ※ Extension of Statutory audit to all banks not already covered under Aktiengesetz		(G) End of the Weimar Republic: National Socialists seized power
1938	※ Offering of "Bill on the Revision of Law of Professional Accountants (KEIRISHI)" to the 73rd Imperial Diet as the legislation by members of the Diet				※ Birth of the Compagnies des Commissaires Agrées (professional institution = the federation of associations of company auditors admitted to the lists of the Appeal Court)	

(4) 先行研究と異なる分類（英米独仏対日本）の提示

この年表を、日本について、外部監査の成立に結びつけたものだけを残してみると日本は空白となる⁽⁴⁾。このことから、国際的視点による分類に歴史的視点を加えてみると、事が成就した国々（successful）と事がうまく運ばなかった国々（unsuccessful）への分類が可能となる。英米仏独対日本という分類である。

(5) 各国についての史料の収集と再構成

年表記載の諸事象を知るための方法として、1930年体制論では、歴史学の方法としてははなはだ姑息な手法を採用せざるをえなかった。歴史的事実にかかわる第三者の研究成果等を原資料と照合することなく、命題集として体系化する方法を採用した。参考までに、図表(2)に若干のものを例示しておく。

図表(2) 主要命題一覧

A	1930年代およびそれ以前数年間を含む期間における職業専門家の状況
日本	1. 職業専門家とはいえない、技術水準の低い会計士の存在 ⁽¹⁾
ドイツ	<p>2. 言わんとするところは、免許を有する監査人と有しない監査人とはが区別されることになったということである。しかし、商工会議所によっては、その所属の有資格監査人の中に職業的な資質に疑いを抱かざるを得ない者が見受けられた。</p> <p>一方、監査人の多くは公式の任命や許可証を要求しなかった。なぜなら、免許は地元商工会議所の管轄地域においてのみ有効であったのに、彼らの専門性は地元商工会議所の管轄地域よりも広い地域において発揮されていたので、商工会議所による免許は彼らにとって必要とは思われなかったからである。</p> <p>能力がなく、信頼のない多数の監査会社の活動によって、素晴らしい仕事をしている少数の監査会社への評価が下がる可能性があった。さらに、監査会社および信託会社の多くは、商業上、技術上および法律上の本来の活動目標を超えて活動し、この結果、監査分野における彼らへの信頼性は高まらなかった。彼らはまた、当時主に弁護士と公証人の業務範囲であった信託業務にも従事していた。このことは、こうした活動を一定水準の信頼性に結びつける傾向にあった大衆の目に、これら監査人の地位を高めることとなった⁽²⁾。</p>

(1) 塩原、『早稲田商学』年表中の1917年の箇所。

(2) Markus, pp.13-14.

B	職業専門家の発展に貢献した諸要素——職業専門家を取り巻く関係者による協力——
日本	<p>1. …職業専門家たる会計士の価値は、社会的に認識されておらず、当局の否定的な態度に加え、実業界は彼らを受け入れる段階にはなかった…⁽³⁾。</p> <p>3. (職業専門家による外部監査の導入を求める議論に対し、規制当局ならびに実業界が取った態度)⁽⁴⁾</p>
ドイツ	<p>2. 協会は、VDB (ドイツ監査人協会) と連盟のそれぞれから選ばれた3名、および信託協会とVDK (学卒者協会) のそれぞれから選ばれた2名によって運営されている。中央委員会への代表権は、4つの組織に同じ比率で配分されていた。その他の了解事項についての補強証拠は、協会の規則に示されている。設立当時、上記の4機関だけがメンバーであったが、将来のことを考えると、最終的には、もっぱら新規専門職業出身のメンバーから構成されるべきだと考えられていた⁽⁵⁾。</p> <p>4. 「…公開会社への法定監査導入の要請は、特に第一次世界大戦直後から大きくなっていった。そのような法定監査の導入への前提条件は、これらの検査を実施する資格をもつ人としてどんな人を認めるかということであった。」</p> <p>この問題は、第三者からの支持のもとに解決された。…国家と監査、会計その他について、イギリスの勅許会計士協会が進めたように、自律的な職業人の目標について合意が得られなかったのが実情であった⁽⁶⁾。</p>

C	職業専門家の発展に貢献した諸要素——職業専門家による外部監査に対する規制当局の積極的態度——
日本	<p>1. (1914年の第31回帝国議会以来毎年、議員立法として「職業会計士に関する法案」が提出されたが、毎回否決され続けた。なぜなら職業専門家たる会計士の価値は、社会的に認識されておらず、当局の否定的な態度に加え、実業界は彼らを受け入れる段階にはなかったからである⁽⁷⁾。</p>
ドイツ	<p>2. 新たに出現した職業専門家の資質改善を望んでいた政府機関の働きかけもあって、当時の主要な組織であったVBI (コンサルタント協会) と、ドイツ弁護士協会も、協会のメンバーになるよう促されていた。</p> <p>協会がようやく一つにまとまることができたということもあって、中央政府、各州、商工会議所、および貿易産業協会との交渉が有利に進められることになった。</p> <p>能力を有すると証明された人々だけが新たな専門職となることが許されるべきであり、特に、今まで実務についていた人々の中から試験で選別するべきである、ということですべての関係者の意見が一致していた。</p> <p>3. …ドイツにおける大学、官僚および職業専門家間の強い連携。歴史的に見ると、国家は官僚組織のために職業専門家を選別する過程の一部として、大学を設置した⁽⁸⁾。</p>

(3) 25年史編纂委員会, p.8.

(4) 1916年農商務省によるアンケート。

(5) Markus, p.29.

(6) Markus, p.2.

(7) 25年史編纂委員会, p.8.

(8) Vieten, p.497.

(6) 1930年体制の存在の認識と1930年体制論の形成

このようにして、年表と命題集とによって構成されたものが『早稲田商学』に寄稿した論文であり、そのうちとくに日独に焦点を合わせたのが、先に言及した会計研究学会における報告である。

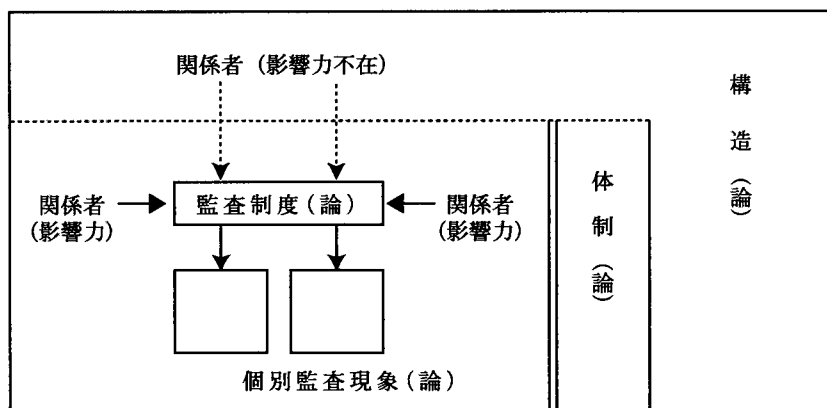
IV. 歴史研究の方法との遭遇

(1) 政治史の方法の存在の認識

1930年体制論の方法を総括している途上で、政治史の方法に遭遇した。それは、篠原一氏（1962）によって提示され、飯田収治氏他の諸氏（1996）によって採用された「政治構造論」ないしは「政治体制論」である。

図表(3)は監査現象に対してこの方法を適用したものである。

図表(3) 監査現象についての構造論的ないしは体制論的見方

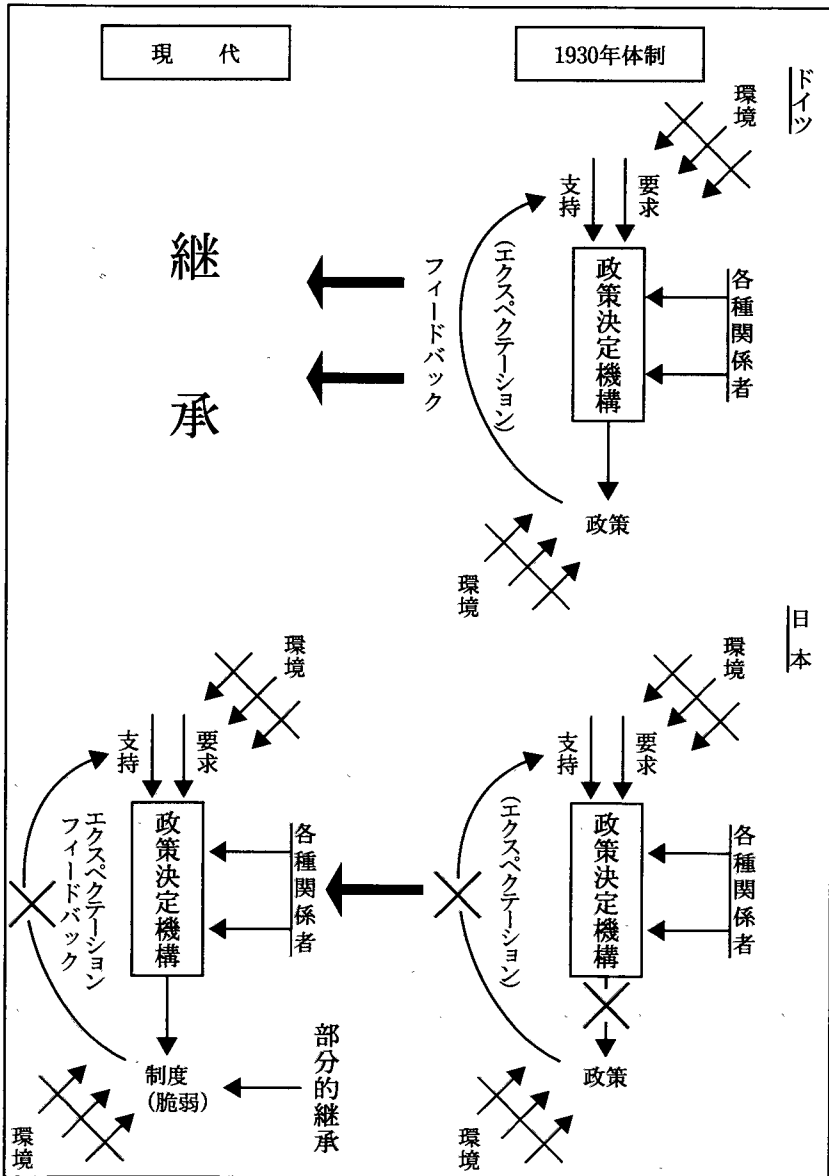


(2) 1930年体制論の再構成

先の会計研究学会大会では、とくに日独についてその方法を適用した。

図表(4)によってこれを示しておきたい。

図表4 監査現象についての構造論モデル



V. 現代からみた過去の再検証

(1) 戦間期の経済史上の位置づけ

日本の大正期から昭和初期にかけてのいわゆる大正デモクラシーの時代、ドイツの第1次大戦終結時（1919年）から1933年のヒトラー政権成立までの時代は、フランス、英、米を含めて、戦間期として、いわば第2次大戦後に多くの成果の実現を託したひとときの安定期として取り上げられている時代である。経済史の領域において戦間期研究の重要な課題とされていることは周知のことであるが、国際会計の領域においてこの時代が取り上げられることは、合衆国の Previts（1995）、Merino（1999）などを除いてはなほ稀のようである。いわんや、国際監査論の領域でこれを取り上げている事例は筆者の知る限りではほとんどないといえよう。

周知のように、1929に世界経済は不況、否、世界各国の国内はもとより国際的な政策にも深甚な影響を及ぼす前例のない大不況に見舞われた。この大不況に対処を試みた政治の悪戦奮闘と失敗は、左右両翼からのエリート中心の中庸主義に対するいわゆる人民主義からの挑戦に晒されることとなった。当然ながら、世界各国、とりわけ欧米の諸国では、国民の生活問題が政治の基本課題となった。同時に、大不況によって諸国間の外交関係が損なわれ、各国は、差別的関税策、輸入制限、平価切下げなど通じた国益の保持に向かうこととなった。1930年代初頭における状況は、保護対象国圏と敵対対象国圏への世界の2局分解であり、戦時色を帯びた農業・失業対策を中心とした経済再建の政策の広範な採用として特色付けることができる。このような状況下において、一方では、厳しい経済競争を展開しながら、ドイツの国家社会主義、イタリアのファシズム、日本の帝国主義の浸透に対して、英米仏が共通の外交課題を追求していた。

このような大不況に立ち向かう上での国際協力の欠如に照らす場合には、

1930年体制論における英米独仏との対比における日本制度の把握は、説得力に乏しいと思われるかもしれない。換言すれば、監査論において、1930年代を国際的視野において取り上げることの意義が明らかにされなければならないであろう。

(2) 戦間期における監査の状況についての再検証の意義

留意しなければならないのは、経済史あるいは外交史において1931年という時代が持つ重要性である。先に示した、世界の大不況への取り組み過程で生じた変化の転換期となったのは1931年である (Clavin, 1996, p.1)。1931年夏にドイツ諸銀行の危機によって、ワイマール共和国の経済困難が一層深刻化するとともに、世界各国に対して、国際的な経済協力をして最も緊急な課題とさせることになった。

一方、ドイツにおいて大規模な公的企業に対して（結局は商法に吸収されるけれども）、まずは大統領令によって強制監査が導入され、また、会計職業資格が認められたのは、1931年である。当時のドイツについて、シュトルパー (1967, pp.97~100) が述べているところに注目したい。

「当時（1924年～1931年）ドイツは、すべてアメリカを模範として、その経済および技術上の目標を立てていた。それは、いわばアメリカの再発見であった。ドイツは10年もの間、戦争とインフレーションによって世界市場における競争から、否、海外事情の知識からさえも遮断されていたも同然であって——外国の科学・技術雑誌の定期購入、いわんや外国旅行などのための外貨を手に入れることができたのは、ごく少数の人間だけであった——それがいまや、世界は静止していなかったこと、特にアメリカは、およそドイツ人が思いもおよばないような生産技術の革新をなし遂げていたことを知らなければならなかったのである。米国への巡礼が始まり、人々はアメリカ経済の奇跡に目を見張った。」

また留意されなければならないのは、上述したように、1931年のドイツにおける大規模な公的企業に対する強制監査の導入と、会計職業資格の法的承認が（結局は商法に吸収されるけれども）まずは大統領令によって行われたという点である。

ドイツワイマル体制に限りない愛着を示されておられた有澤広巳によって、「世界恐慌における勇敢な唯一可能な財政経済政策の古典的な立法」(1994 p.762)と言われた第四次緊急命令（発布十二月八日）（時の首相ブリューニングより大統領に上申）は、「財政および経済の確保と国内平和の保護」のために発布されたものである。その後1933年に至って、フランス人民戦線政府によってフランスニューディールとしてルーズヴェルトに倣って導入されたフランスの強制監査制度が、同様に大統領令を通して導入されたことに対比して検討されるべきであろう。もっとも、この比較分析は、本稿では、ちょっと無理と思われるので、ここでは、とりあえずドイツの場合に限って考えてみよう。

このような状況下において、1930年代研究の意義を明らかにするために再度年表を示してみよう。資料(2)は、第2次大戦後における日独の戦後外部監査の立ち上げ状況を示したものである。この年表に照らして、筆者は、通説にあえて異を唱え、戦後の日本の外部監査制度について、図表(5)の解釈がとられうることを先の学会において主張した。

資料(2) 日本・ドイツの監査制度

	日本		ドイツ	
	監査	一般事象	監査	一般事象
1945		<ul style="list-style-type: none"> ・ 連合国に無条件降伏 ・ 連合国総司令部 (GHQ) 横浜に設置 ・ GHQ: 独占企業の排除および経済機構の民主化を指令 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 経済信託管理のライヒ自治会の解散 ・ 第三帝国の崩壊に伴い Wirtschaftsprüfer の存立の基盤喪失。 ・ 4 カ国占領に伴う 4 つのゾーンの設置により Wirtschaftsprüfer 職業にかかわる法の展開に相違発生。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 敗戦 (以後、米英仏露共同占領地区)
1946			<ul style="list-style-type: none"> ・ イギリス・ゾーン (Nord-Rheinprovinz und Westfalen) で の Institut der Wirtschaftsprüfer (以下では (1946)Institut と略称) と Vereinigung der Vereidigten Buchprüfer の 2 つの機関の形成 ・ Institut の権限が、全イギリス・ゾーンに拡大したことにともない、名称が Institut der Wirtschaftsprüfer に変更される。法令によって、イギリス・ゾーン外の Wirtschaftsprüfer に対しても、準会員資格を付与 ・ イギリス・ゾーンにおける Wirtschaftsprüfer および Vereidigte Buchprüfer を規制する法令 	
1947 -1961	<ul style="list-style-type: none"> ・ 公認会計士法 (1950) ・ 正規の監査 (1957) 			<ul style="list-style-type: none"> ・ 国際通貨基金 (IMF) 業務開始 ・ ドイツ、統合経済地域となる ・ マーシャル・プラン発表

図表(5) 日本固有の1930年体制の痕跡を伴っての世界の1930年体制への参加

	正統派の議論	日本固有の1930年体制の痕跡を伴っての世界の1930年体制への参加というプロセスを重視した解釈
資本市場	<ul style="list-style-type: none"> *財閥解体に伴う新資本市場の形成 	<ul style="list-style-type: none"> *財閥解体に伴う世界の1930年体制（特に合衆国の体制）に参加できるだけの条件を整備 *旧来の資本市場の変化
外部監査を受けた財務諸表の開示への要求	<ul style="list-style-type: none"> *GHQの強い影響 *商法の規定する監査役監査制度の欠陥を克服するために新たに設けられた制度 *計理士制度の否定 	<ul style="list-style-type: none"> *世界の1930年体制への参加の一事例 *日本固有の1930年体制の痕跡を伴っての世界の1930年体制への参加
当局の問題意識	<ul style="list-style-type: none"> *GHQの要求 *当該要求による計理士制度調査委員会の設定 	<ul style="list-style-type: none"> *当局による旧体制の維持策 *合衆国の体制への完全な参加の否定（典型例としての会計士による監査報告書添付の納税申告書）制度についてのシャウプ提案の不採用 *商法上の監査役監査制度不変
当局の姿勢	<ul style="list-style-type: none"> *（会計原則設定に関して権威を求めている）権威当局の指導力の確立 	<ul style="list-style-type: none"> 世界の1930年体制の特色の1つとしての、権威当局の指導力 *その他の形でわが国固有の1930年体制の存続
産業界の対応	<ul style="list-style-type: none"> 新制度の提案に戸惑い 	<ul style="list-style-type: none"> *わが国固有の1930年体制の存続

VI. 過去が現代の理解に果す役割

冒頭に述べたように、「1930年体制論」は歴史研究プロパーとしての性格よりも、当該対象についての歴史認識の成果を一つのモデルとして、現代における監査現象（より特定的には、そこに見られるアノマラスな現象）を説明しようとする企ての結果としての性格を持つものである。

説明を要する現代日本監査のアノマリーとして、私は先の論考あるいは報告では、日本をはじめとするアジア諸国のローカル会計（監査）事務所に対してビッグ・ファイヴが監査報告書へのいわゆる警告文を記載するように求めたケース、合衆国に嚮導（あるいは強制）されつつ成立したといわれる証取法監査について、合衆国その他の国々と較べた場合の監査担当可能者数の完全なアンバランスの問題、さらには合衆国の状況下においてきわめて深刻な事態をもたらした期待ギャップ論の日本への安易な適用などに言及した。

VII. おわりに

筆者は、旧稿（2001年）において、SEC 関係者が折に触れて繰り返す、財務諸表監査の主体についての発言を取り上げて、SEC による財務報告、なくなく財務諸表監査のアメリカ的規制の特色を明らかにするための道筋を示した。すなわち、まず、1972年段階での Louis H. RAPPAPORT 氏の著書(1972, pp1-5—1.6)での記述、1997 年段階当時の SEC の主任会計官 Sutton, Michael H. の発言. (1997, pp.86-91.), さらに SEC の Proposal Release の記述を時系列で示して、Proposal Release が指摘する次の諸点への留意を促した。

1. 1933年法案の審議段階において、議会は、会社の財務諸表を検査し監査する者として、政府の監査人団を作ろうとしていたこと。
2. 議会はまた、連邦政府による監査人資格の付与についての規制を考えていたこと。
3. しかし議会はこの方向を取ることを止めて、SEC に提出される財務諸表の監査の責任を会計専門家業界に預けたこと。
4. 会社の財務諸表の監査の実施と監査意見の表明に対して監査人に対する会社による監査報酬の支払いが、監査人の独立性にかかわる領域での基本的な論点として引き合いに出されることが少なくないこと。
5. この報酬支払い構造は独立性の規制を解く方向に向かわせることはな

かったこと。

さらに、これらを、Proposal Release の次の一文、すなわち、「規則 2.01 の修正提案は、連邦証券法下での監査人の独立性の基準を統合して、人々にとってもっと参照しやすくすると共に、その重要性を再認識させ、かつ監査人の独立性を評定するための総括的なフレームワークを用意しようとするものである」という記述と重ね合わせることによって SEC 特有の理念的財務諸表監査観を知り得ることを示したのである。旧稿では、これを次表によって示しておいた。煩雑を厭わずここで再掲しよう。

図表(6) SEC 型独立性の理念モデル

監査形態	財務諸表監査	
監査主体	政府機関	職業専門家
報酬機構	官僚機構	監査報酬機構
独立性概念	理念型	外見的独立性の重要性

旧稿では、このモデルを適用して、合衆国の監査を独立性との関連で次のように特徴付けている。

1. 規制当局の本音は直接統制であったし、今日でも不変である。
2. 会計専門職への財務諸表監査の承認は、譲歩であって、本心ではない。
3. 他方、会計専門職側には歴史と経験に裏打ちされた自負がある。
4. 重大な生活権に係る業務に、規制が加えられることは愉快なことではない。
5. 時々手綱を締めないといけないと心配する鵜飼さながらにいわば鵜飼型監査とでも称しうるのが合衆国の監査といえよう。
6. このような状況は、必然的に、また波状的に独立性をめぐる議論を噴出させることになる。

このような、旧稿における SEC 規制の特質の解明は、日本のそれを知るために行われた比較考察という特色をもつものである。これは、かつて経済外交

史の領域の状況について、Patricia Clavin (1996, p. ix) が述べたように、既知の各国固有の史実に基づく国内研究史の性格を有する。1930年体制論は、英米独仏4ヶ国に共有されるものが日本には欠如しているとする史観に立脚している。そこでは、これも Clavin が指摘するような、従来見過ごされてきた、アメリカ的規制方式の他国との間の相互関係、それについて各国の規制当局をはじめとする関係者のそれについての受け止め方が重要な検討課題となる。グローバル化が強調されながら、その内実は、むしろアメリカ化というべき側面が、国際社会の多方面において見出されるが、1930年体制論は特に外部監査のアメリカ化という側面を強調するものである。SEC の規制方式の検討も、国際史的見地からの検討を進めることによってその特質解明が一層深められるものと期待されるのである。

- 注(1) 出来合いの制度を中心に展開される議論の問題点については拙稿(1997)において詳述した。
 (2) 私自身はかねてから会計や監査を巡る諸現象を文化という切り口から分析することの必要を論じてきたが、制度と文化のはざ間で体制論の必要性を痛感している。
 (3) 英国の会計・監査の体制の継承としてのアメリカの会計監査についての G. O. May の記述を参考までに資料(1)に示しておこう。

資料(1) In substance, the Securities Act is the English Companies Act, modified to come within the constitutional power of the federal legislature to regulate interstate commerce, and to reorganize the fact that in England, except for a very unusual Hattray or Kysant, the distribution of securities is a decorous, traditional business, offering its wares only to institutions and wary family solicitors while in the United States it has been a high-pressure racket that jangled every housewife's doorbell. (G. O. May, pp.60-61)

- (4) 空白部分を示した年表は塩原(2000)を参照されたい。

参考文献

〈洋文献〉

- Campbell, Leslie, *International Auditing*, Macmillan, 1985.
 Chatfield, Michael, *A History of Accounting Thought*, Hinsdale, Illinois: Dryden Press, 1974.
 Choi, Frederick D. S. and Gerhard G. Mueller, *International Accounting*, 2nd ed., Prentice-Hall, Inc., 1992, pp.299-301.
 Flower, John, and Chris Lefebvre (eds.), *Comparative Studies in Accounting Regulation in Europe*, Acco

- Leuveu/Amersfoort, 1997.
- Gray, S. J., "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally," *ABACUS*, Vol.24 No.1, 1988, pp.1-15.
- Henning, Friedrich-Wilhelm, *Das Vorindustrialisierte Deutschland 1914 bis 1992, 9th ed*, Verlag Ferdinand Schöningh GmbH, Paderborn, 1997. (柴田英樹訳『現代ドイツ社会経済史——工業化後のドイツ——1914-1992』, 学文社, 1999 [平成11] 年。)
- Jenkins, Keith, "The Theory Man - On 'What is History?'. From Carr to Rorty and White," *History Today*, 1997, pp.57-58.
- Littleton, Ananias C. and V K Zimmerman, *Accounting Theory: Continuity and Change*, Prentice-Hall, 1962.
- Markus, H B., *The History of the German Public Accounting Profession*, Garland Publishing, 1997
- Mason, Alister K., *The Development of International Financial Reporting Standards*, Lancaster; University of Lancaster, 1978.
- May, G O., *Financial Accounting. A Distillation of Experience*, New York, New York; Macmillan, 1943
- McClelland, Charles E., *The German Experience of Professionalization: Modern Learned Professions and their Organizations from the Early Nineteenth Century to the Hitler Era*, Cambridge University Press, 1991. (望田幸男監訳, 『近代ドイツの専門職——官吏・弁護士・医師・聖職者・教師・技術者——』, 晃洋書房, 1993 [平成5] 年)
- Merino, Barbara and Alan G Mayper, "The Rhetoric of the American Dream: Securities Legislation and the Accounting Profession," <http://www.bus.baruch.cuny.edu/critical/HTML/merino.htm>, 1999
- Mueller, Gerhard G., Helen Gernon and Gary K. Meek, *Accounting - An International Perspective -, 4th ed*, Chicago, Illinois: Irwin, 1997.
- Nagel, Stuart S. with Lisa A. Bienvenue, *Social Science, Law, and Public Policy*, Lanham, New York: University Press of America, 1992.
- Napier, Christopher J., "Accounting and the Absence of a Business Economics Tradition in the United Kingdom," *The European Accounting Review*, Vol.5 No.3, 1996, pp.449-481.
- Nobes, C., *International Classification of Financial Reporting, 2nd ed*, London. Routledge, 1992.
- Nobes, C. and R Parker, *Comparative International Accounting, 3rd ed*, New York Prentice-Hall, Inc., 1991
- Patricia Clavin, *The Failure of Economic Diplomacy*, New York, Macmillan Press, 1996.
- Peden, G. C., *British Economic and Social Policy - Lloyd George to Margaret Thatcher*, Philip Allan, 1985
- Previts, Gary J. and Barbara D. Merino, *A History of Accounting in America*, John Wiley & Sons, Inc., 1979.
- Previts, Gary John and Barbara Dubis Merino, *A History of Accountancy in the United States - The Cultural Significance of Accounting*, Ohio State University Press, 1998.
- Previts, Gray John and Thomas R Robinson, *The Formation of Auditing Standards in the Post-1930's. The Role of Samuel J. Broad*, <http://raw.rutgers.edu/raw/sources/case/broad.htm>, 1995
- Rappaport, Louis H., *SEC Accounting Practice and Procedure Third Edition*, New York. The Roland Press Company, 1972
- Roberts, Clare, Pauline Weetman and Paul Gordon, *International Financial Accounting: A Comparative Approach*, Pitman Publishing.
- Shiobara, Ichirou, "Some consideration on the background conditions especially that of credibility of income measurement information in comparative international environment - as the part of theory on international auditing," 「早稲田大学ヨーロッパセンター (ボン) 共同研究第14プロジェクト

『ヨーロッパ統合と企業業績』第2回ワークショップ『EU統合と企業業績 (Die europäische integration und Unternehmensleistungen) I』(早稲田大学ヨーロッパセンター, ボン), 1997年9月。

Shiobara, Ichirou, "Infrastructures of Accounting and Auditing as the Environmental Factors for Venture Businesses in Several Countries - Special Focus on Japan -," Proceedings, Vol. II., The Third Asian Academy of Management Conference, Kuala Terengganu, Malaysia, 16-17 July 1999, pp.532-550.

Someya, Kyojiro, *Japanese Accounting: A Historical Approach*, Oxford: Clarendon Press, 1996.

Stamp, Edward and Maurice Moonitz, *International Auditing Standards*, London: Prentice-Hall International, Inc., 1978.

Sutton, Michael H., "Auditor Independence: The Challenge of Fact and Appearance," *Accounting Horizons*, Vol.11 No.1, pp.86-91., 1997.

Turner, Lynn E., "Shifting Paradigms in Self-Regulation," Speech by SEC Staff: 27th Anniversary Securities Regulation Institute, January 27, 2000.

U.S. Securities and Exchange Commission, *Proposed Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*, Washington, D.C.: Office of the Chief Accountant, SEC., 2000.

Vieten, Holger R., "Auditing in Britain and Germany Compared: Professions, Knowledge and the State," *The European Accounting Review*, Vol.4 No.3, 1995, pp.485-511.

Walton, Peter (ed.), *European Financial Reporting: A History*, London: Academic Press, 1995. (久野光朗監訳『欧州比較国際会計史論』, 同文館, 1997 [平成9] 年。)

〈日本語文献〉

新井清光『日本会計・監査規範形成史料』, 中央経済社, 1989 (平成元) 年。

新井清光・村山徳五郎編著『新監査基準・準則詳解』, 中央経済社, 1992 (平成4) 年。

新井益太郎『会計士監査制度史序説』, 中央経済社, 1999 (平成11) 年。

有沢廣巳『ワイマール共和国物語 下巻』, 東京大学出版会, 1994 (平成6) 年。

飯田収治・中村幹雄・野田宣雄・望田幸男, 『ドイツ現代政治史——名望家政治から大衆民主主義へ——』, ミネルヴァ書房, 1996 (平成8) 年。

稲葉威雄「商法監査制度改正の方向——その原点からの出発——」, 『税経通信』, Vol.43 No.6, 1988 (昭和63) 年6月, pp.2-21.

井上幸治『フランス史』, 山川出版社, 1968 (昭和43) 年。

岡田依里『日本の会計と会計環境 改訂版』, 同文館出版, 1999 (平成11) 年。

小倉栄一郎『江州中井家帳合の法』, ミネルヴァ書房, 1962 (昭和37) 年。

木村楨橘「会計士監査経団連意見をめぐって」, 『産業経理』, 第10巻第10号, 1950 (昭和25) 年10月, pp.66-67.

黒澤清『日本会計制度発展史』, 財経詳報社, 1990 (平成2) 年。

黒田全紀先生還暦記念論文編集委員会編『会計の国際的動向』, 同文館出版, 1997 (平成9) 年。

坂井榮八郎『ドイツ近代史研究——啓蒙絶対主義から近代的官僚国家へ——』, 山川出版社, 1998 (平成10) 年。

佐藤孝一『会計年表』, 中央経済社, 1969 (昭和44) 年。

塩原一郎「財務諸表監査の特質と監査人の責任」, 『会計ジャーナル』, 1964 (昭和39) 年6月, pp.20-26.

——「適正性概念の個別性と一般性(1), (2)」, 『会計』, 1995 (平成7) 年10月, pp.16-28, 11月 pp.114-124.

- 「職業専門家による法定外部監査の1930年体制」,『早稲田商学』,No.385,2000(平成12)年6月,pp.29-111.
- 塩原一郎「独立性をめぐる議論から見た日本の公認会計士監査の特質」,『JICPA ジャーナル』,2001(平成13)年7月,pp.78-83
- 篠原一「現代の政治力学——比較現代史的考察——」,みすず書房,1962(昭和37)年。
- 全日本計理士会職業会計人史編纂委員会『近代職業会計人史』,全日本計理士会,1972(昭和47)年。
- 高柳龍芳『決算監査士制度』,千倉書房,1988(昭和63)年。
- 谷泰「文明の外延と周縁」,梅棹忠夫編『文明学の構築のために』,中央公論社,1981(昭和56)年,pp.113-132.
- 千葉準一「英国近代会計制度——その展開過程の探求」,中央経済社,1991(平成3)年。
- 「日本近代会計制度——企業会計体制の変遷」,中央経済社,1998(平成10)年。
- 通商産業省,『商工政策史 第三巻 行政機構』,商工政策史刊行会,1962(昭和37年),pp.154-155。
- 寺西重郎『メインバンク・システム』,岡崎哲二・奥野正寛編著『現代日本経済システムの源流』,日本経済新聞社,1993(平成5)年,pp.61-95.
- 中村政則『昭和の歴史第2巻 昭和の恐慌』,小学館,1982(昭和57)年。
- 『経済発展と民主主義』,岩波書店,1993。
- 西川幸治郎『復刻叢書 簿記ことはじめ 帳合之法』,雄松堂,1979(昭和54)年。
- 西野嘉一郎『現代会計監査制度発展史——日本公認会計士制度のあゆみ——』,第一法規出版,1985(昭和60)年。
- 日本会計研究学会近代会計制度百年記念事業委員会編『近代会計百年』,日本会計研究学会,1978(昭和53)年。
- 日本公認会計士協会25年史編さん委員会編『公認会計士制度二十五年史』,日本公認会計士協会,1975(昭和50)年。
- 根岸秀行「第3章 商工省と商工官僚の形成」,波形昭一・堀越芳昭編著『近代日本の経済官僚』,日本経済評論社,2000(平成12)年,pp.91-125.
- 野口悠紀雄「1940年体制——さらば「戦時経済」——」,東洋経済新報社,1995(平成7)年。
- 羽柴忠雄「正規の監査実施にいたる経緯」,『企業会計』,Vol.8 No.10,1956(昭和31)年10月,p.47.
- 林健太郎編『ドイツ史』,山川出版社,1991(平成3)年。
- 『林健太郎著作集 第4巻 第一次世界大戦後のドイツと世界』,山川出版社,1993(平成5)年。
- 原征士『わが国職業的監査人制度発達史』,白桃書房,1989(平成元)年。
- 廣田功『現代フランスの史的形成——両大戦期の経済と社会』,東京大学出版会,1994(平成6)年。
- 村山徳五郎・西谷誠一編『逐条解説 新しい監査基準・準則』,第一法規出版,1992(平成4)年。
- 山本義彦『戦間期日本資本主義と経済政策——金解禁問題をめぐる国家と経済——』,柏書房,1989(平成元)年。
- 百合野正博『日本の会計士監査』,森山書店,1999(平成11)年。
- 利光三津夫・笠原英彦『日本の官僚制——その源流と思想』,PHP研究所,1998(平成10)年。